

# ACTUALIZACION DE BALANCES

*(Ley 16/2012)*

Francesc Gómez Valls

**UAB**

Universitat Autònoma de Barcelona

Jordi Baqués Artó

**VB** VALLRIBERA-BAQUÉS I ASSOCIATS  
ECONOMISTES I ADVOCATS - ASSESSORS TRIBUTARIS

***Sabadell, 11 de marzo de 2013***



# INDICE

1. Introducción y antecedentes
2. Ambito temporal y plazos
3. Elementos actualizables
4. Contabilización de la actualización
  1. Los coeficientes correctores en base al año de adquisición
  2. Los coeficientes correctores según nivel de endeudamiento.
  3. Cálculo de la Reserva de Revalorización.



# INDICE

5. Aspectos fiscales
  1. Gravamen único: calculo y exigibilidad
  2. Autoliquidación y plazos de presentación.
  3. Deducibilidad del importe revalorizado.
  4. Destino de la reserva por revalorización.
  5. Plazos.
  6. Caso de realización y deterioro de los activos revalorizados.
  7. Impacto en otros Impuestos.
6. Información en la memoria.
7. Ventajas e inconvenientes (perfil de empresas a las cuales puede interesar y también aquellas en que cabe descartar)
8. Calendario.



# 1. INTRODUCCION

- **Es la octava vez que** la legislación española permite revalorizar los elementos patrimoniales (1964, 1973, 1977....1996 y 2012).
- La actualización de valores que nos ocupa no es neutral a efectos fiscales (igual que la de 1996) ya que su adopción conlleva un carga fiscal directa.  
Se trata, por tanto, de una actualización contable de diversos elementos patrimoniales en base a un balance contable (cuentas anuales) pero que tiene su origen en una norma fiscal  
→ La norma fiscal establece, a modo de ejemplo:
  - Los elementos sujetos a actualización,
  - como debe calcularse el incremento de valor,
  - el gravamen único,
  - la información a proporcionar en la memoria,
  - etc.
- **Normativa a tener en cuenta** (actualizada a 18-2-13):
  - Artículo 9 de la Ley 16/2012, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.
  - BOICAC, número 92, diciembre de 2012. Consulta número 5.
  - Modelos D-208 y D-108 de presentación (borrador de Orden Ministerial con el modelo y las instrucciones para la declaración y liquidación)
  - Consulta vinculante de la DGT, número registro V0371-13
- **Finalidad de la actualización:** “favorecer tanto la financiación interna como el mejor acceso al mercado de capitales”



# 1.INTRODUCCION

- **Compatibilidad con Marco Conceptual PGC (coste histórico –ap. 6º- y con el principio de uniformidad –ap. 3º-).**

La consulta 5 del BOICAC 92 hace referencia a que la rectificación de valores establecido en la Ley 16/2012 tiene plena cobertura en el marco de la IV Directiva 78/660.

En este sentido cada estado miembro tiene soberanía para delimitar el marco de la información financiera aplicable a las cuentas anuales individuales y en las cuentas consolidadas de las sociedades que no estén admitidas a cotización.

*Bajo este cobertura jurídica se establece que:*

- La revalorización es totalmente compatible con el criterio de coste histórico. La nueva valoración es UN NUEVO COSTE ATRIBUIDO equiparable al precio de adquisición de dichos bienes.*
- No hay cambio de criterio contable.*
- El principio de uniformidad no se ve afectado*

- **Aplicable a:**

- Sociedades (en régimen individual si consolidación fiscal)
- Personas físicas con actividades económicas. INCLUYE ACTIVIDADES CON CONTABILIDAD SEGUN CODIGO DE COMERCIO Y TAMBIÉN LOS QUE LLEVEN LIBROS REGISTROS.
- Establecimientos permanentes en España de no residentes.

- **Aplicación:** Es voluntario acogerse.



# 1.INTRODUCCION

- Da lugar a:
  - Un incremento de valor de los elementos revalorizados.
  - La creación de una Reserva de Revalorización Ley 16/2012 que deberá figurar en la *Partida III: Reservas* del balance
  
- **Tributación: 5% del importe revalorizado.**
  - Único. Una sola vez. De hecho misma terminología que en 1996. Tiene consideración de deuda tributaria.
  
  - **Tipo** (artículo 9.8. Ley): **5%** sobre el importe revalorizado (saldo de la cuenta Ley/2012 antes de aplicar este gravamen), que resulta tras la aplicación de toda la operativa y corregido además si procede, por el coeficiente de financiación.



## 2. AMBITO TEMPORAL Y PLAZOS

- **Documento que sirve de base para calcular la posible actualización:**

- El primer balance aprobado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2012.

- A efectos prácticos significa que el balance de referencia para determinar los elementos patrimoniales que pueden ser objeto de actualización será el cerrado a 31.12.12 (para aquellas empresas que cierren a 31 diciembre)

- **Plazo para el registro y aprobación:**

- Personas jurídicas: la JGA (en el caso de sociedades de capital) deberá aprobar, en su caso, el balance actualizado junto con las cuentas anuales cerradas a 31.12.12

- Por tanto, en el caso de acogerse a la actualización deberá realizarse un balance ad hoc de actualización en el mismo plazo conferido para aprobar las cuentas anuales de 2012.

- La actualización que apruebe la JGC surtirá efectos retroactivos, contables y fiscales a partir de 1 de enero de 2013\*

- Personas físicas: en base a los libros de registros a 31 de diciembre de 2012.

\*Véase a este respecto la consulta ICAC, respuesta pregunta 2, letra c



### 3. ELEMENTOS QUE PUEDEN SER OBJETO DE ACTUALIZACION

Elementos que pueden ser objeto de actualización:

- Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.
- Los inmovilizados materiales e inversiones inmobiliarias adquiridos mediante régimen de LEASING (condicionado al ejercicio de la opción de compra)
- Los elementos correspondientes a acuerdos de concesión registrados como activos intangibles por las empresas concesionarias.

Personas físicas: los elementos deberán estar adscritos a la actividad económica.


Nota (1):

- **Inmovilizados en curso:** la Ley 16/2012 no indica nada en relación a los inmovilizados en curso (cuentas del subgrupo 23 del cuadro de cuentas del PGC).

Sin embargo hay que tener en cuenta varios aspectos que al final nos llevan a la conclusión que estos elementos son también susceptibles de revalorización:

- El subgrupo 23 del cuadro de cuentas forma parte del inmovilizado material.
- Se incluyen en el modelo de liquidación y presentación sobre el gravamen único M-208 (Orden Ministerial)





## 3. ELEMENTOS QUE PUEDEN SER OBJETO DE ACTUALIZACION


Nota (2):

- Se desprende por tanto que NO son actualizables:
  - Los elementos totalmente amortizados fiscalmente. (\*)
  - Inmovilizados intangibles
  - Las inversiones financieras
  - Los bienes en régimen de leasing sin opción de compra.
  - Los elementos del activo corriente.
  - Los ANCMV (para empresas que no apliquen PLAN PYMES). Atención a un elemento clasificado en el I. Material, que se encuentra en situación de venta. Debería haberse reclasificado a ANCMV.

(\*) En relación a determinar si un elemento se encuentra totalmente amortizado la norma establece en el apartado 3, en relación a los elementos actualizables: “siempre que no estén fiscalmente amortizados en su totalidad”

➔ Y además indica que “a estos efectos, se tomarán, como mínimo, las amortizaciones que debieron realizarse con dicho carácter.

Entendemos que esto puede generar algún problema de cálculo de la actualización en aquellos bienes en que la amortización contable haya sido inferior a la amortización mínima fiscal o también en aquellos casos en que la amortización fiscal haya sido superior a la contable (caso leasing).



### 3. ELEMENTOS QUE PUEDEN SER OBJETO DE ACTUALIZACION

¿Revalorización total o parcial ?

- La actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y sus correspondientes amortizaciones, excepto el caso de inmuebles (apartado 4 del artículo 9 de la Ley 16/2012).
- Para los inmuebles la entidad podrá optar por una actualización independiente para cada uno de ellos.  
(para la actualización de inmuebles deberá registrarse distinguiendo entre el valor del suelo y el valor de la construcción).

¿Que quiere decir que la actualización para inmuebles sea independiente? Entre ellos o con el resto de los elementos?

*“La Actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las correspondientes amortizaciones, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos. En el caso de inmuebles, la actualización deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y de la construcción.” (apartado 2.b) artículo 9 Ley 16/2012)*

Nuestra opinión es que si actualizamos un inmueble, obliga al resto de elementos susceptibles de actualizar, distintos de los otros inmuebles.



## 4. ASPECTOS CONTABLES

### Aplicación de coeficiente actualizador:

- Para realización la actualización, la Ley establece, en su artículo 5, una serie de coeficientes de actualización que van desde los bienes adquiridos en el año 1984 (o anteriores) con un coeficiente de 2,2946 hasta los bienes adquiridos en 2012 con coeficiente de 1.
- Los coeficientes se aplicarán de la siguiente forma:
  - Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento.
  - Sobre las amortizaciones contables que fueron ser fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron (apartado 5 del artículo 9 de la Ley 16/2012)
- Por tanto el primer paso a realizar es aplicar el coeficiente según el año de adquisición y las correspondientes amortizaciones acumuladas.
- Cálculo de la Reserva revaloración (Paso 1): Cálculo incremento neto de valor (previo)



## 4. ASPECTOS CONTABLES

Actualización de las amortizaciones:

La norma establece que los coeficientes se aplicarán sobre “las amortizaciones contables correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron”

Esta aplicación puede generar también alguna complicación en los cálculos en las situaciones siguientes:

- Bienes en régimen de leasing: durante los años del contrato de leasing la amortización contable es normalmente inferior a la fiscal.
- Bienes que han tenido libertad de amortización fiscal: estos bienes se encuentran en una situación similar al tema del leasing. Es decir, han tenido una amortización contable inferior a la amortización fiscal (ritmo de amortización contable más lento que la fiscal).
- Pymes (situación similar a la libertad de amortización)

→ En estos casos donde la amortización contable ha sido inferior a la fiscal, entendemos que los coeficientes se aplicaran sobre las amortizaciones contabilizadas.

Atención: deberá analizarse si el bien no está totalmente amortizado fiscalmente!

## 4. ASPECTOS CONTABLES

### Aplicación de coeficiente actualizador:

- Cálculo de la Reserva revaloración (Paso 1): Cálculo incremento neto de valor (previo)

<b>Precio adq. x coeficiente según año adquisición =</b> <b>- Precio adquisición</b>	<b>Valor actualizado</b> <b>- Valor adquisición</b>
<b>- Amortiz. practicadas cada año x coef. de cada año =</b> <b>+ Amortizaciones practicadas acumuladas</b>	<b>Incremento bruto de valor</b>
	<b>- Amortiz. Acumuladas actualizadas</b> <b>+ Amortizaciones acumuladas</b>
	<b>Incremento neto de valor (previo)</b>

- Una vez obtenido el incremento neto de valor (previo) éste deberá ser corregido, cuando proceda, por un coeficiente que tiene en cuenta el patrimonio neto y el grado de endeudamiento de la empresa (paso 2)

## 4. ASPECTOS CONTABLES

Coeficiente reductor por estructura financiera (paso 2):

$$\text{Coeficiente} = \frac{\text{Patrimonio neto}}{\text{PN} + \text{pasivo total} - (\text{Derc. Crédito} + \text{Tesorería})}$$

- Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial o en los cinco años anteriores a la fecha del balance de actualización, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo o contribuyente.
- El coeficiente no se aplica cuando resulte superior a 0,4

→ Esto implica:

- Necesidad de calcular el coeficiente año x año (en función del año bien más antiguo).
- Calcular el coeficiente de los últimos cinco años.

El coeficiente no se aplica a los contribuyentes del IRPF

**ATENCIÓN! EL VALOR ACTUALIZADO NO PODRÁ EXCEDER DEL VALOR DE MERCADO DEL ELEMENTO PATRIMONIAL, TENIENDO EN CUENTA SU ESTADO DE USO EN FUNCION DE LOS DESGASTES TÉCNICOS Y ECONÓMICOS.**

## 4. ASPECTOS CONTABLES

Instrucciones de cálculo del coeficiente reductor por estructura financiera introducidas en el modelo D-208:

→ Si el coef. es superior a 0,4 en todos los años computables, no será necesario cumplimentar la casilla (página 1 del modelo D-208)

→ En caso contrario, se deberá calcular el coeficiente de estructura financiera de cada año, teniendo en cuenta que los mismos se calculan acumulando las magnitudes de pasivo, activo y patrimonio neto del año al que se refiere y de los años siguientes:

- Para el año 2012:

$$\text{Coef } 2012 = \frac{PN \ 2012}{PN \ 2012 + Pasivo \ 2012 - DC \ 2012 - T \ 2012}$$

- Para acumulado para el período de tenencia entre el 2011 y 2012:

$$\text{Coef } 2011 = \frac{PN \ (11 + 12)}{PN \ (11 + 12) + P \ (11 + 12) - DC \ (11 + 12) - T \ (11 + 12)}$$

- Y así sucesivamente para cada uno de los años hasta llegar al año que necesitemos en función del activo más antiguo objeto de actualización.



## 4. ASPECTOS CONTABLES

**Una vez obtenidos los coeficientes recalculados debemos analizar:**

- Para los bienes adquiridos antes de 2008: Por ejemplo un bien adquirido en 2006, la empresa deberá elegir entre:
  - Coeficiente acumulado del período de tenencia. Para un bien adquirido en 2006 el coeficiente acumulado del período 2006 a 2012
  - Coeficiente acumulado del período 2008-2012
  
- Para los bienes adquirido en el 2008:
  - El coeficiente acumulado del período 2008-2012
  
- Para los bienes adquiridos en los años 2009 a 2012
  - El coeficiente acumulado del período de tenencia.

Cuando el coeficiente del período sea  $> 0,4$  este no se aplica (=1).

→ Esto implica que podemos tener elementos actualizados con coeficientes distintos o que en algunos elementos no se aplique el coeficiente y en otros si.



## 4. ASPECTOS CONTABLES

Coeficiente reductor por estructura financiera:

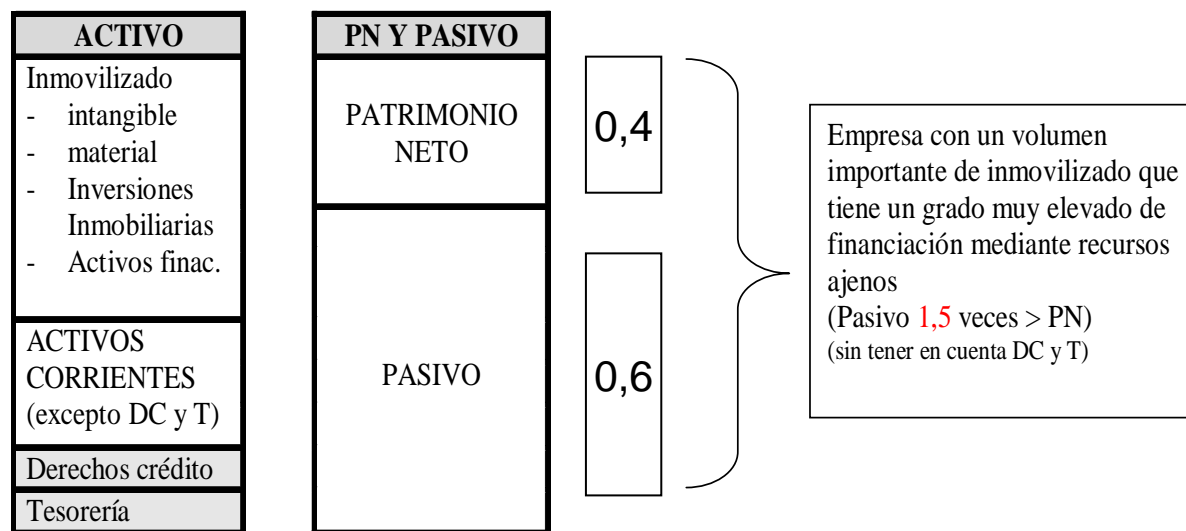
$$\text{Incremento neto de valor (previo)} \times \left\{ \begin{array}{l} \text{Coeficiente según tenencia de} \\ \text{cada activo} \\ \text{o} \\ \text{Coeficiente de los últimos 5} \\ \text{años} \end{array} \right\} = \text{Incremento neto de valor (Final)}$$

*(no se aplica si el coef. es superior a 0,4)*

El incremento neto de valor se abonará a la cuenta “Reserva de revalorización Ley 16/2012” que figurará en la partida III. Reservas dentro de los fondos propios del balance

## 4. ASPECTOS CONTABLES

Empresas que pueden verse afectadas por factor corrector de endeudamiento:



Aquellas sociedades que hayan tenido un grado de endeudamiento muy elevado (en relación al PN) durante el tiempo de tenencia de los activos.

## 4. ASPECTOS CONTABLES

El nuevo valor del elemento actualizado será la suma de:

- + El valor que tenía antes de la actualización
- + El incremento de valor neto determ. por las operac. de actualización

Asiento contable a registrar a 1.1.13

Cuenta	D	H
Cuenta de activo (inmovilizado material o inversiones inmobiliarias)	Incremento neto de valor	
Reserva de revalorización de la Ley 16/2012		Incremento neto de valor

→ El pago del 5% sobre el importe de la revalorización se efectuará con cargo a la misma cuenta de Reserva de Revalorización Ley 16/2012

Cuenta	D	H
Reserva de revalorización de la Ley 16/2012	5% gravamen único	
Hacienda Pública Acreedora (subcta 47)		5% gravamen único

### Incidencia fiscal:

El incremento neto de valor resultante se amortizará, con efectos fiscales, a partir del período impositivo que se inicie a partir del día 1 de enero de 2015, durante los años que queden para completar la vida útil, en los mismos términos que corresponde a renovaciones, ampliaciones o mejoras. VER EJEMPLO (documento de word)



## 5. ASPECTOS FISCALES.

1. Gravamen único: cálculo y exigibilidad
2. Autoliquidación y plazos de presentación.
3. Deducibilidad del importe revalorizado.
4. Destino de la reserva por revalorización.
5. Plazos.
6. Caso de realización y deterioro de los activos revalorizados.
7. Impacto en otros Impuestos.

## 5.1.GRAVAMEN UNICO

- No es un impuesto. Es voluntario acogerse.
- Único. Una sola vez. De hecho misma terminología que en 1996.
- Es reprobable o incluso incoherente, cobrar un Impuesto sobre la Inflación?? No resulta contrario a la finalidad perseguida por la norma (mejora de la situación financiera de la empresa)? Es que quien no se acoja y pague, no la sufre?
- **Tipo (artic.9.8. Ley): 5%** sobre el importe revalorizado (saldo de la cuenta Ley/2012 antes de aplicar este gravamen), que resulta tras la aplicación de toda la operativa prevista y corregido si procede, por el coeficiente de financiación.
- Tendrá la consideración de deuda tributaria. Es independiente del hecho del IS y del IRPF. De hecho se han creado incluso modelos independientes (108 y 208). El pago del gravamen resulta necesario para la efectividad de la actualización.
- GRAVAMEN Y RESERVA: SON NEUTROS en el IS.
  - A) Gravamen: No deducible en el IS.
  - B) Reserva Revalorización: De acuerdo a lo previsto en el TRLIS, se especifica que el saldo de la cuenta de “Reserva de Revalorización Ley 16/2012” tampoco se integrará en la Base Imponible del Impuesto del contribuyente.



## 5.1.GRAVAMEN UNICO

### ■ ANTECEDENTES. EI RDL 7/1996

- El RDL 7/1996, es la primera actualización (de las ocho publicadas en España) que ya incorporó un gravamen (en ése caso del 3%) para facultar la actualización.
- El texto publicado en la Ley 16/2012, es verdaderamente muy parecido al que contenía el RDL 7/1996. Sin embargo, el RDL 7/1996 se publicó en junio 1996 y además con posterioridad (diciembre), se publicó una extensa normativa de desarrollo (RD 2607/1996).
- Dada la similitud entre ambas normas, incluidos los puntos oscuros que ya dieron problemas entonces, es muy tentador y a veces clarificador, extrapolar algunos de los criterios que contenía el RD 2607/1996 y especialmente, las Consultas que se publicaron entonces.
- En todo caso, es obvia la crítica sobre las formas de esta Actualización de la Ley 16/2012, en tanto se ha hecho de manera precipitada y con tan poca reflexión, que parece se haya copiado en una mañana, burdamente y de manera parcial, aquello que apareció ya hace más de 16 años.

# 5.1. GRAVAMEN UNICO.

- Veamos un ejemplo. Sea el caso de una empresa, con los siguientes datos:

LA EMPRESA REVALORIZADA SL			
ACTIVO		PASIVO	
	€		€
Edificio	400.000	Capital	200.000
Instalaciones	200.000	Reservas	150.000
AA Edificio	-64.800	Acreed. LP	100.000
AA Instalaciones	-96.000	Prov./ Acreed.	50.000
Clientes/Deudores	50.000		
Tesorería	10.800		
<b>TOTAL.....</b>	<b>500.000</b>	<b>TOTAL.....</b>	<b>500.000</b>

Detalle Amortizaciones Edificio:		
Construcción	180.000	45,00%
Terreno.....	220.000	55,00%
Total.....	400.000	
Amortización por Años (a partir sig):		
2001	3%	5.400
2002	3%	5.400
2003	3%	5.400
2004	3%	5.400
2005	3%	5.400
2006	3%	5.400
2007	3%	5.400
2008	3%	5.400
2009	3%	5.400
2010	3%	5.400
2011	3%	5.400
2012	3%	5.400
	TOTAL...	64.800

Detalle Amortizaciones Instalaciones:		
Coste:	200.000	
Amortización por Años:		
2001	4%	8.000
2002	4%	8.000
2003	4%	8.000
2004	4%	8.000
2005	4%	8.000
2006	4%	8.000
2007	4%	8.000
2008	4%	8.000
2009	4%	8.000
2010	4%	8.000
2011	4%	8.000
2012	4%	8.000
	TOTAL...	96.000

- Procedamos ahora con la actualización, según coeficientes:

# 5.1. GRAVAMEN UNICO.

ACTIVO					PASIVO				
	€		Coefic.	ACTUALIZ.		€			
Edificio	400.000,00	Adq.2000	1,2089	483.560,00	Capital	200.000,00			
Instalaciones	200.000,00	Adq.2000	1,2089	241.780,00	Reservas	150.000,00			
AA Edificio	-64.800,00	s/ejerc.	varios	-70.376,04	R.L.Rev.16/2012	111.503,16	Por Difer. Act. Actualz.		611.503,16
AA Instalaciones	-96.000,00	s/ejerc.	varios	-104.260,80	Acreed. LP	100.000,00	Saldo Ant. Actualizac.		500.000,00
Clientes/Deud.	50.000,00	No Aplica	0	50.000,00	Prov./ Acreed.	50.000,00	Reserva Revaloriz...		111.503,16
Tesorería	10.800,00	No Aplica	0	10.800,00					
<b>TOTAL.....</b>	<b>500.000,00</b>			<b>611.503,16</b>	<b>TOTAL.....</b>	<b>611.503,16</b>			
Desglose Constr./Terreno Edificio (s/sistema v. catastral s/LIS):					Detalle Amortizaciones Instalaciones:				
Construcción	180.000,00	coefic.Act.	1,2089	217.602,00	Coste:	200.000,00			
Terreno.....	220.000,00		1,2089	265.958,00					
Total.....	400.000,00			483.560,00					
Amortización por Años <u>SOLO PARA LA CONSTRUCCIÓN:</u>					Amortización por Años:				
2001	3%	5.400,00	1,1839	6.393,06	2001	4%	8.000,00	1,1839	9.471,20
2002	3%	5.400,00	1,1696	6.315,84	2002	4%	8.000,00	1,1696	9.356,80
2003	3%	5.400,00	1,1499	6.209,46	2003	4%	8.000,00	1,1499	9.199,20
2004	3%	5.400,00	1,1389	6.150,06	2004	4%	8.000,00	1,1389	9.111,20
2005	3%	5.400,00	1,1238	6.068,52	2005	4%	8.000,00	1,1238	8.990,40
2006	3%	5.400,00	1,1017	5.949,18	2006	4%	8.000,00	1,1017	8.813,60
2007	3%	5.400,00	1,0781	5.821,74	2007	4%	8.000,00	1,0781	8.624,80
2008	3%	5.400,00	1,0446	5.640,84	2008	4%	8.000,00	1,0446	8.356,80
2009	3%	5.400,00	1,0221	5.519,34	2009	4%	8.000,00	1,0221	8.176,80
2010	3%	5.400,00	1,01	5.454,00	2010	4%	8.000,00	1,01	8.080,00
2011	3%	5.400,00	1,01	5.454,00	2011	4%	8.000,00	1,01	8.080,00
2012	3%	5.400,00	1	5.400,00	2012	4%	8.000,00	1	8.000,00
<b>TOTAL.....</b>	<b>64.800,00</b>			<b>70.376,04</b>	<b>TOTAL.....</b>	<b>96.000,00</b>			<b>104.260,80</b>



## 5.1. GRAVAMEN UNICO.

- En base a lo anterior, el impacto del Gravamen Único, resulta ser de:

Reserva Ley Revaloriz.16/2012	111.503,16
Gravamen aplicable.....	5%
IMPORTE GRAV.UNICO	5.575,16

- Es evidente que una vez obtenido el coste del gravamen, deberemos analizar si la Actualización nos resulta beneficiosa o no, en términos fiscales (ahora obviaremos otras consideraciones que luego analizamos). En los apartados siguientes, continuaremos a tal fin este mismo ejemplo
- IMPORTANTE: Al cierre de 2012, ¿Se contrae obligación reflejarlo en 2012 o puede aparecer algún tipo de Impuesto Diferido al cierre de 2012? NO (s/ ICAC en su Consulta 5 BOICAC 92).
- ACTUALIZACIÓN RDL 7/1996. La actualización al amparo de esta norma, que tributó al 3% no queda consolidada. La norma recoge un “recálculo”, con los efectos que ello puede tener (por ejemplo con otro coeficiente K), para finalmente descontar la actualización llevada a cabo en su día.



## 5.2. AUTOLIQUIDACIÓN Y PLAZOS

- **Devengo del Hecho Imponible del Gravamen:** Cuando el Balance actualizado se apruebe por la Junta. En caso de P.F., cuando se formule el balance actualizado.
- **Personas Físicas:** Devengo 31.12.2012 y liquidación con IRPF 2012, esto es, junio 2013.
- **Personas Jurídicas.** La Ley, pensando en el ejercicio partido, copia una redacción ya deficiente de 1996 y lo complica para PJ:  
**El Gravamen se AUTOLIQUIDARÁ E INGRESARÁ**  
***“conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades relativo al periodo impositivo al que corresponda el Balance en el que constan las operaciones de actualización”.*** En esta declaración constará el Balance actualizado y la información complementaria que se determine.



## 5.2. AUTOLIQUIDACIÓN Y PLAZOS

- Esta redacción causa muchas dudas, pues de la lectura literal cabría interpretar que dado que el Balance actualizado no puede entenderse cobra efectos hasta que la Junta lo aprueba, la primera declaración que incluiría el Balance actualizado, sería entonces la de 2013, a presentar el 2014.
- El ICAC en su Consulta 5 del BOICAC 92, ha venido a dar alas a esta lectura, respondiendo que el Balance actualizado es un Balance “ad hoc” que se formulará en 2013 y que por tanto, no puede tener plenos efectos hasta que la Junta lo apruebe y en ese momento, cobrará retroacción hasta el primer día del ejercicio (1 de enero normalmente):

*“De lo anterior no cabe inferir la identidad entre el balance actualizado y el balance que debe incorporarse a las cuentas anuales, sino que la Junta General, en el supuesto de que opte por acogerse a la revisión de valores, solo podrá hacerlo en tiempo y forma; esto es, en el mismo plazo conferido para aprobar las cuentas anuales del ejercicio 2012 y previa elaboración de un balance ad hoc de actualización.*

- c) Considerando que los elementos patrimoniales cuyo valor se rectifica son los incluidos en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012, la actualización que apruebe el órgano competente surtirá efectos retroactivos contables y fiscales, sin solución de continuidad, a partir del 1 de enero de 2013.”*

## 5.2. AUTOLIQUIDACIÓN Y PLAZOS

- Sin embargo, la Administración Tributaria lo ha contestado por un lado, vía Impreso 208 creado, el cual incorpora el Balance actualizado para encajar con la mención que hacía la Ley y por el otro, vía Consulta DGT, esta sí hecha “ad hoc” para contestar que en todo caso, y **para sociedades con cierre 31.12.2012, el gravamen deberá ingresarse en julio 2013.** Así reza la **Consulta V0371-13:**
  - 2º. *El gravamen único se devengará con ocasión de la aprobación del balance ad hoc por parte del órgano competente, y **deberá auto-liquidarse e ingresarse conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012,** al tratarse de un balance cerrado a 31 de diciembre de 2012, tal y como establece el apartado 8 del artículo 9 de la Ley 16/2012.*
  - 3º. *Cuestión distinta es el momento en que dicha actualización tiene efectos contables y fiscales. En este sentido, la elaboración de ese balance ad hoc no significa que los efectos de la actualización de balances deban recogerse en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, sino que los efectos contables y, por tanto, su incorporación a las cuentas anuales de la entidad consultante y sus entidades dependientes se producirá en el ejercicio 2013, con la aprobación del balance de actualización ad hoc correspondiente a cada entidad, por parte del órgano competente, si bien con efectos retroactivos, en este caso concreto, a 1 de enero de 2013, teniendo efectos contables, por tanto, a partir de esta fecha, tal y como ha señalado el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su consulta 5 del BOICAC 92 de diciembre de 2012*
- **Atención! la presentación fuera de plazo, invalida las operaciones de actualización, por lo que quien quiera acogerse, más vale que lo haga en los plazos que entiende la Administración** (sin perjuicio de solicitar si así lo entiende, los intereses del anticipo del impuesto)

## 5.3. DEDUCCIÓN DEL IMPORTE REVALORIZADO.

- **IMPORTE REVALORIZADO.** La DEDUCCIÓN en la BI del Impuesto, puede aparecer por distintas vías, con diferentes tratamientos:
  - A. **AMORTIZACIÓN:** Es la que debe tomarse como referencia para el cálculo. Atención con el efecto de los TERRENOS.
  - B. **TRANSMISIÓN:** El importe revalorizado supone un mayor valor de coste de los elementos. Esta operativa, la trataremos en el punto 5.6.
  - C. **DETERIORO:** Un mayor valor de coste, puede originar deterioros, pero atención al efecto de su no deducibilidad.
- En el apartado siguiente veremos el efecto de la deducibilidad en el IS de la AMORTIZACIÓN y por tanto, analizaremos uno de los elementos esenciales a la hora de decidir si optamos por la Actualización.
- **ATENCIÓN:** Recordar que la amortización fiscal, sólo aparecerá a partir del primer ejercicio iniciado en **2015**, de modo que su recuperación se alarga. Esto generará Diferencias Temporarias.

## 5.3. DEDUC. IMPORTE REVALORIZADO.

- Si retomamos el ejemplo antes desarrollado, observamos que la empresa ha aumentado su Activo en **111.503,16 €**
- Por tanto, bien podríamos pensar que pagando el 5% de esta revalorización, **siempre saldrá a cuenta revalorizar**, si lo descontaremos al 25/30% del IS. **Pues eso es FALSO y no podemos concluir con esta simplicidad. Deberemos ver DOS FACTORES: Amortizabilidad y Valor HOY del retorno del incremento de valor.** Veámoslo detallando el caso:

	Coste Orig.	Amortiz. Ant.	Valor Neto	Coste Actlz.	Amort.Act.	V.NET ACT.
Construcción	180.000,00	-64.800,00	115.200,00	217.602,00	-70.376,04	147.225,96
Terreno.....	220.000,00	0,00	220.000,00	265.958,00	0	265.958,00
Instalaciones	200.000,00	-96.000,00	104.000,00	241.780,00	-104.260,80	137.519,20
<b>TOTAL.....</b>	<b>600.000,00</b>	<b>-160.800,00</b>	<b>439.200,00</b>	<b>725.340,00</b>	<b>-174.636,84</b>	<b>550.703,16</b>
					V.Netto ORIG.	<b>439.200,00</b>
					Diferencia.....	<b>111.503,16</b> (1)
					GRAVAMEN..	<b>5.575,16</b> 5% (*)
<b>Tot.C.Amort.</b>	<b>380.000,00</b>	<b>-160.800,00</b>	<b>219.200,00</b>	<b>459.382,00</b>	<b>-174.636,84</b>	<b>284.745,16</b> (2)
(Construcc.+ Instalaciones)					V.Netto ORIG.	<b>219.200,00</b>
<b>Total Coste Recuperable por la vía de amortización -Diferencia (2)-(1)-.....</b>						<b>65.545,16</b> (2)-(1)
					<b>Por tanto, el incremento de VNC NO recuperable por vía amort.</b>	<b>45.958,00</b> (&)
(*) En este ejercicio, obviamos el efecto del coef. K de financiación.						(&) = incremento valor terreno

Obsérvese pues, que del Aumento del Activo anterior, sólo es “deducible” por la vía de la amortización, el importe de **65.545,16 €**

## 5.3. DEDUC. IMPORTE REVALORIZADO.

- Dicho esto debemos ahora validar si fiscalmente la opción de actualizar nos ha resultado ventajosa.
- Para ello, procederemos en primera instancia a comparar el coste efectivo que supone la actualización (gravamen del 5%) con el importe del valor recuperable, por la vía de la amortización:

		GRAVAMEN..	5.575,16
		Total Coste Recuperable por la vía de amortización .....	65.545,16
		Coste Gravamen / Valor Recuperable Am.	8,51%

Es claro que cuanto más cerca esté el porcentaje así obtenido, de la tasa del Impuesto sobre Beneficios de la Sociedad, menor será el interés a tomar la decisión de actualizar, si se basa en la recuperación del coste actualizado, como gasto deducible en el IS.

Y eso es sin contar el coeficiente alfa de riesgo, que recogería la incertidumbre de la recuperación del coste pagado por la vía de beneficios futuros (si no se dan, no lo recuperaríamos).

## 5.3. DEDUC. IMPORTE REVALORIZADO.

- Pero el cálculo anterior, hay dos cuestiones que se han obviado:
  - A) Si existen hay elementos “opcionables” por separado, el cálculo no puede hacerse de manera global. Y ese es el caso de los inmuebles. Por tanto, debe rehacerse este cálculo por separado (= 5% s/Instalac. y 12,18% s/Inmueble).
  - B) En recuperaciones a largo plazo, debe tenerse en cuenta la actualización de las cuotas de recuperación, en tanto estamos comparando el gravamen hoy, con la recuperación futura.
- Rehagamos el cálculo para concluir por elemento actualizado:

Análisis Financ. por ELEM.	Total a Recup.	años vida util s/%amtz.orig.	Años rest. vida 2012	Amor.anual del Incr.Valor	Valor Recup. Actualz.Fin.	tasa int.utiliz. para actualiz.	Tasa 5% Grav s/Elem.act.	Coste fiscal Grav x Act.
Construcción y Terreno.....	32.025,96	33,33	21,33	1.501,22	19.419,50 15.130,91	5% 8%	3.899,20	20,08% 25,77%
Instalaciones.....	33.519,20	25	13	2578,40	24.220,39 20.379,10	5% 8%	1.675,96	6,92% 8,22%
SUMA.....	65.545,16						5.575,16	

NOTA: En cálculo financiero, para simplificar, no hemos tenido en cuenta el efecto aún más perjudicial, de no amort. fiscal m. hasta 2015.

- **Inmueble**: El coste fiscal de actualizarlo sube del 12'18% en el ejemplo, al 20'08 y al 25'77%: no aconseja opcinar la actualización (por este motivo). Además, debería tenerse en cuenta, un factor alfa por la incertidumbre de recuperación.
- **Instalaciones**: En este caso, el efecto es mucho más interesante, pues el coste fiscal está entre el 6,9 y el 8,2%.



## 5.3.DEDUCC. IMPORTE REVALORIZADO

- Al margen de estos cálculos y como antes se ha comentado, la amortización fiscal (que no la contable) del importe revalorizado, no puede computarse hasta el primer ejercicio que inicie a partir de 1/1/2015. Por tanto, se producirá un efecto de IMPUESTO ANTICIPADO, que deberá contabilizarse.
- Para ver este efecto, tomaremos uno de los elementos del ejemplo anterior, pero acotándolo a 5 años para una mayor claridad:

Análisis Financ. por ELEM.	Total a Recuperar	años vida util s/%amtz.orig.	resto años vida util a 2012	amortiz.anual del increm.valor x act.
Instalaciones.....	33.519,20	25	5	6.703,84

- Entonces se producen las amortizaciones contables y fiscales, los ajustes en BI del IS y los asientos a 474(D) y 630 (H), que luego revierten con el asiento inverso:

	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAL
Amortización anual Contable	6.703,84	6.703,84	6.703,84	6.703,84	6.703,84	33.519,20
Amortización anual Fiscal	0	0	11.173,07	11.173,07	11.173,07	33.519,20
Diferencia (= AJUSTE BI)	6.703,84	6.703,84	-4.469,23	-4.469,23	-4.469,23	0,00
Contabiliz. (474/630) (30%)	2.011,15	2.011,15	-1.340,77	-1.340,77	-1.340,77	0,00

## 5.4. DESTINO DE LA CUENTA

- La Ley prevé que el saldo de la **RESERVA será INDISPONIBLE** hasta que se haya comprobado y aceptado por la Administración Tributaria.
- Se entenderá comprobado en todo caso, por el transcurso de **3 años**, contados a partir de la fecha de presentación de la declaración del Impuesto correspondiente (IS o IRPF). Si de la comprobación resultara un exceso de actualización, se ajustaría y se devolvería el gravamen que se hubiere liquidado indebidamente.
- Transcurrido el plazo de los 3 años o una vez comprobada la Reserva por la Administración, el saldo podrá aplicarse a:
  - Eliminación de RESULTADOS NEGATIVOS.
  - AMPLIACIÓN DE CAPITAL o a
  - RESERVAS DE LIBRE DISPOSICIÓN, pero en este caso, DEBEN HABER TRANSCURRIDO 10 AÑOS a partir de la fecha de cierre del Balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización que originaron esta Reserva.Esta norma de indisponibilidad, no es aplicable a las Personas Físicas
- La DISTRIBUCIÓN, directa o indirecta, no será posible hasta que los elementos actualizados estén totalmente amortizados, transmitidos o dados de baja.



## 5.4. DESTINO DE LA CUENTA

La Distribución posterior de la Reserva puede ser un **motivo para decantarnos por la Actualización**. En este sentido, es muy importante atender a la posterior tributación de esta Reserva y por ello debe distinguirse:

- **DISTRIBUCIÓN DIVIDENDOS A SOCIO SOCIEDAD.** Cuando la Reserva sea distribuida en forma de dividendos y para el caso de que el socio que recibe este dividendo sea una sociedad sujeta al IS, ésta podrá gozar de la DEDUCCIÓN por DOBLE IMPOSICIÓN prevista en el artículo 30 del TRLIS (50% ó 100% según proceda).
- **DISTRIBUCIÓN por la SOCIEDAD a SOCIO PERSONA FISICA.** Su percepción NO TRIBUTARÁ en sede de la P.F., en la cuantía prevista en el artículo 7.y de la Ley 35/2006 (de modificación parcial IRPF, IS, IRNR) (exención 1.500 € para total dividendos percibidos en el año).
- **CASO EMPRESA PERSONA FISICA.** Lógicamente, si estuviéramos ante la Distribución de la Reserva del propio empresario P.F., no hay tributación.

## 5.5. PLAZOS INCUMPLIMIENTO

- **Excepciones** a la indisponibilidad. La Ley prevé 3 excepciones:
  - a) Cuando el socio ejerza su derecho a separarse de la sociedad.
  - b) Cuando el saldo de la cuenta se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones del régimen especial (fusiones...) o también por cambio de domicilio a otro Estado de la UE.
  - c) Cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta, en virtud de una obligación de carácter legal.

- **ATENCIÓN** a la PENALIZACIÓN prevista para el caso de **INCUMPLIMIENTO DE LOS PLAZOS DE ESTA NORMA**. Efectivamente:
  - La aplicación del saldo de la Cuenta “Reserva de Revalorización de la Ley 16/2012” a una finalidad distinta de la prevista en la norma o,
  - La aplicación antes de su comprobación o del fin del plazo para efectuar la misma,Supone que el **SALDO de esta Cuenta de Reserva se INTEGRARÁ en la BASE IMPONIBLE del PERIODO en que dicha aplicación se produzca**, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas pendientes..  
En todo caso, el incumplimiento no invalida los efectos de la actualización.

APUNTE sobre el INCUMPLIMIENTO. La disolución de la sociedad fue considerada por la DGT (CV 2.11.2005) como incumplimiento que implicaba la obligación de imputar la Reserva de Revalorización a la BI del ejercicio.

## 5.6. CASO DE REALIZACIÓN DE LOS BIENES ACTUALIZADOS. DETERIORO.

Para el caso de TRANSMISIÓN O DETERIORO, debe tenerse en cuenta:

1. El nuevo valor actualizado **no podrá exceder de su valor de mercado** (Apartado 7 del artículo 9 de la Ley 16/2012 párrafo segundo) de modo que no sería de recibo proceder a deteriorar el saldo recién actualizado. Lo mismo aplica para una venta posterior.
2. Si existen **pérdidas por venta o deterioro**, éstas se “minorarán en el importe del saldo de la cuenta “Reserva de Revalorización Ley 16/2012” correspondiente a estos elementos, a efectos de su integración en la BI del Impuesto (apartado 11 del artículo 9 de la Ley).
3. Finalmente y para caso **de transmisión de inmuebles**, ha de atenderse al artículo 15.9 del TRLIS, en relación a su corrección monetaria:

*9. A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983, calculada de acuerdo con las siguientes reglas:*

*a) Se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los bienes inmuebles transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a aquéllos por los coeficientes que se establezcan en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del*

*b) La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior se minorará en el valor contable del elemento patrimonial transmitido.*

*c) La cantidad resultante de dicha operación se multiplicará por un coeficiente determinado por:*

*1.º En el numerador: el patrimonio neto.*

*2.º En el denominador: el patrimonio neto más pasivo total menos los derechos de crédito y la tesorería.*

*Las magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial transmitido o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha de la transmisión, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo.*

*Lo previsto en este párrafo no se aplicará cuando el coeficiente sea superior a 0,4.*

## 5.6. CASO DE REALIZACIÓN DE LOS BIENES ACTUALIZADOS. DETERIORO.

### TRANSMISIÓN DE LOS ELEMENTOS ACTUALIZADOS:

- En este sentido, para el caso de inmuebles, es trascendental que recordemos la redacción del artículo 15.9 TRLIS en relación a la Actualización practicada al amparo del RD 7/1996. De hecho, basta con analizar lo establecido por la Ley de Presupuestos de cada año. Así, en la Ley 17/2012 para el año 2013, encontramos:

*Dos. Los coeficientes se aplicarán de la siguiente manera:*

- a) Sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o producción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado.*
- b) Sobre las amortizaciones contabilizadas, atendiendo al año en que se realizaron.*

*Tres. Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del **Real Decreto-Ley 7/1996**, de 7 de junio, los coeficientes se aplicarán sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones contabilizadas correspondientes al mismo, **sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización.***

*La diferencia entre las cantidades determinadas por la aplicación de lo establecido en el apartado anterior se minorará en el importe del valor anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, el coeficiente a que se refiere la letra c) del apartado 9 del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.*

*El importe que resulte de las operaciones descritas en el párrafo anterior se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-Ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria a que hace referencia el apartado 9 del artículo 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.*

*Para determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes establecidos en el apartado Uno.*

## 5.6. CASO DE REALIZACIÓN DE LOS BIENES ACTUALIZADOS. DETERIORO.

Veamos la tabla publicada en la Ley Pres. 2012 y la prevista en la Ley16/2012 :

Coeficientes Ley 2/2012 Presupuestos 2012		Coef. Ley ACTUALIZ. BALANCES	
Con anterioridad a 1984	2,2946	Con anterioridad a 1/1/1984	2,2946
En el ejercicio 1984	2,0836	Ejercicio 1984	2,0836
En el ejercicio 1985	1,9243	Ejercicio 1985	1,9243
En el ejercicio 1986	1,8116	Ejercicio 1986	1,8116
En el ejercicio 1987	1,7258	Ejercicio 1987	1,7258
En el ejercicio 1988	1,6487	Ejercicio 1988	1,6487
En el ejercicio 1989	1,5768	Ejercicio 1989	1,5768
En el ejercicio 1990	1,5151	Ejercicio 1990	1,5151
En el ejercicio 1991	1,4633	Ejercicio 1991	1,4633
En el ejercicio 1992	1,4309	Ejercicio 1992	1,4309
En el ejercicio 1993	1,4122	Ejercicio 1993	1,4122
En el ejercicio 1994	1,3867	Ejercicio 1994	1,3867
En el ejercicio 1995	1,3312	Ejercicio 1995	1,3312
En el ejercicio 1996	1,2679	Ejercicio 1996	1,2679
En el ejercicio 1997	1,2396	Ejercicio 1997	1,2396
En el ejercicio 1998	1,2235	Ejercicio 1998	1,2235
En el ejercicio 1999	1,215	Ejercicio 1999	1,215
En el ejercicio 2000	1,2089	Ejercicio 2000	1,2089
En el ejercicio 2001	1,1839	Ejercicio 2001	1,1839
En el ejercicio 2002	1,1696	Ejercicio 2002	1,1696
En el ejercicio 2003	1,1499	Ejercicio 2003	1,1499
En el ejercicio 2004	1,1389	Ejercicio 2004	1,1389
En el ejercicio 2005	1,1238	Ejercicio 2005	1,1238
En el ejercicio 2006	1,1017	Ejercicio 2006	1,1017
En el ejercicio 2007	1,0781	Ejercicio 2007	1,0781
En el ejercicio 2008	1,0446	Ejercicio 2008	1,0446
En el ejercicio 2009	1,0221	Ejercicio 2009	1,0221
En el ejercicio 2010	1,01	Ejercicio 2010	1,01
En el ejercicio 2011	1,01	Ejercicio 2011	1,01
En el ejercicio 2012	1	Ejercicio 2012	1

(NOTAS: 1. La tabla del TRLIS es la correspondiente para el ejercicio 2012, distinta de la que ya se ha publicado en Ley de Presupuestos para 2013, que no debemos confundir para el comparativo; 2. La tabla para contribuyentes IRPF es distinta aunque no relevantemente.)

## 5.6. CASO DE REALIZACIÓN DE LOS BIENES ACTUALIZADOS. DETERIORO.

### 1ª REFLEXIÓN en relación a la IDENTIDAD DE COEFICIENTES

- Si se trata de transmitir los **inmuebles** y atendiendo que el acogimiento a la Ley de Actualización 16/2012, NO DEBERÍA DUPLICAR los coeficientes de ACTUALIZACIÓN CON LOS DE CORRECCIÓN MONETARIA DEL ARTÍCULO 15.9 del TRLIS y siendo estos COEFICIENTES IGUALES, entonces concluiríamos que **NO SERÍA NECESARIO** actualizar, para poder beneficiarnos de una corrección de la Base Imponible equivalente a este cálculo.
- Sin embargo en la Ley de Presupuestos para 2013, **no se ha incluido** la previsión que sí existe para los bienes que se actualizaron al amparo del RD 7/1996. Esto parece que es un error que tendrán que corregir, pero no es menos cierto que hoy por hoy, si se actualiza un inmueble y luego se vende, técnicamente parece que también podría aplicarse la corrección monetaria del 15.9 del TRLIS.



## 5.6. CASO DE REALIZACIÓN DE LOS BIENES ACTUALIZADOS. DETERIORO.

- La AEAT en tanto no se corrige esta disfunción, podría intentar evitar la aplicación duplicada de la L16/2012 y el 15.9 del TRLIS, por la vía del antecedente RDL 7/1996 y el sentido común y que en su defecto, si se vendiera el elemento actualizado y no se descontara la actualización, el coeficiente a tomar sería el de 2012. También podría intentar alegar el hecho que si se vende a c/p es que a fin de año, formaba parte del ANCDV, con lo cual no debería haberse revalorizado. **En todo caso, no es un problema para el contribuyente si renuncia a esta aplicación duplicada.**
- Si obviamos sin embargo, esta (creo) temporal disfunción, concluimos que **sólo será interesante la actualización de los inmuebles s/Ley 16/2012, por un posible efecto de su amortización** ante un inmueble que **no** tenemos previsto enajenar, atendiendo además que en este caso y tal como antes se ha visto, **menos conveniente será fiscalmente su aplicación, cuanto mayor sea la parte del terreno.** En cambio, si se prevé su venta a corto plazo, no valdría la pena actualizarlo.
- Caso contrario: **Bienes distintos de los inmuebles**, que dado no les aplica la corrección del artículo 15, puede ser **interesante actualizarlos, especialmente si se tiene previsto su venta** (siempre no sean ANCDV)



## 5.6. CASO DE REALIZACIÓN DE LOS BIENES ACTUALIZADOS. DETERIORO.

### ■ DETERIORO:

- Los ejemplos que pudieren hacerse en cuanto a DETERIORO, son los mismos que para la transmisión, dado que se iguala su tratamiento a todos los efectos.
- La diferencia evidentemente se centra en la reversibilidad del posible ajuste que pueda corresponder.
- Por tanto, antes de proceder al DETERIORO de un elemento actualizado, es preciso atender a cuanto antes se ha indicado.



## 5.7. IMPACTO EN OTROS IMPUESTOS.

- La Actualización tiene de manera indirecta, impacto en otros impuestos, que cabe tener presente a la hora de decidir sobre la conveniencia o no de acogerse a la misma. Destacaremos:
  - **IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO.** El incremento de valor de la empresa (la Reserva aumenta los fondos propios de la empresa y por tanto, aumenta su valor teórico) puede repercutir en un mayor valor a tributar en la Base Imponible de los socios de la empresa obligados al I.P., salvo que por tratarse de una empresa familiar, estén exentos de dicha tributación (aunque no de su declaración, que también podría obligarles en el caso de superar el límite previsto para ello).
  - **IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.** Este Incremento de Valor de la empresa, también podría afectar a los socios, tanto en cuanto a transmisiones mortis causa como inter vivos, sin perjuicio de las reducciones o bonificaciones que pudieran corresponderles.

## 5. APUNTES CONSULTAS S/ LEY 7/1996:

- C0105-98. Empresa que **ingresó el IS pero no el gravamen 3%. Invalidada la actualización.**
- C0614-97. La empresa **no dispone de datos individualizados** de parte de sus elementos actualizables (los de antes de 1991)? Qué debe hacer?. La DGT considera que no puede acogerse.
- C0482-97. Varias preguntas de interés:
  - Si la prohibición que el valor **actualizado sea mayor el valor mercado**, se refiere al **valor contable o al valor fiscal**. En ese caso se parte del valor contable, pero fiscalmente y dado que el valor fiscal era inferior, cabría, todo el producto del cálculo de la actualización. Eso daría un mayor valor fiscal actualizado que el contable, que deberá seguirse en la Memoria.
  - **Si la posibilidad de una empresa de aplicar sistemas de amortización fiscal acelerados** (PYME, Leasings..) le es aplicable al valor actualizado. Se contesta que no está previsto y que la parte del nuevo valor actualizado debe prorratearse entre el resto de años de vida útil.
  - La prohibición a la distribución de las Reservas hasta que los elementos se hallen totalmente amortizados, a qué se refiere?. **Contable o fiscal? Contable.**
  - **Distribución de RV distintas de la RR.** Posible o puede considerarse disposición indirecta?. Es posible.
- C1739-99. **Pérdidas por Baja Inventario.** Se equipara a Venta. Si la pérdida es p.e. de 10 y la R. Revalorización de 15, el ajuste de BI= 10 y los **5 si computan como pérdida.**
- C1072-97. Sociedad con **activos procedentes de una escisión.** Debe utilizar los valores y fechas **históricas**, dado que la operación no produjo modificación. Distinto sería si lo hubiera hecho.
- C0949-97. La aplicación de **coeficientes en caso de ejercicio distinto del año natural.** Los coeficientes se aplican partiendo del año de la fecha de inicio del ejercicio y no por el año de compra real. Idem amortización.
- C0388-97. En la **TRANSMISIÓN de las PARTICIPACIONES, se reconoce la consideración de esta Reserva de Revalorización, a los efectos de la DDI del actual artículo 30 TRLIS**, como si de cualquier otra reserva se tratara. Y ello, aunque no hubieren transcurrido los 10 años exigidos para la distribución de dividendos. (idem DGT 28-11-97 y 24-5-2000 y CV 20.09.2005 y CV 2-11-05 + Consulta AEAT Informa n.º 128460).

## 5. APUNTES CONSULTAS S/ LEY 7/1996:

- C0614-97. **Aportación de Rama de Actividad.** La R. Revalorización se conserva en la entidad origen, junto con sus obligaciones. Si se ha aportado incorrectamente, debe corregirse con los valores utilizados. (idem DGT 22-7-99).
- C0993-97. Pasados tres años, la R. Revalorización puede ser utilizada libremente para **compensar pérdidas, de antes o de después de la Actualización**, incluso las del propio ejercicio. También a Ampliación de Capital, pero **no a la Reserva Legal** consecuente, ya que no está previsto.
- C1722-97. **Se acoge una CB.** Luego se aportan los bienes actualizados a una SL. **Puede distribuirse la Reserva? Sí, porque se originó en sede IRPF** que no tiene limite.
- C0407-00. **Pérdidas en Venta después que se comprobara la Reserva de Revalorización.** No hay limitación a su disponibilidad. Atención que esto no se regula explícitamente en la Ley 16/2012.
- C0565-97. Se procede a **baja por achatarramiento** de bienes actualizados? Pues también aplica la limitación pérdida.
- Caso **Leasing.** Las respuestas anteriores hacían referencia a las adquisiciones por pagos parciales. (C0483-97). Ahora la adquisición es como Inmovilizado y todo en momento inicial. Sin perjuicio amortizaciones por recuperación coste bien, con limite duplo.
- C2013-02. Una sociedad que está en **inactiva, pretende disolver** y distribuir la R. Revalorización una vez vendidos todos los bienes actualizados. Plantea también en su caso, **ampliar** primero capital con la R.R. La DGT considera que **no se cumple** con la verdadera finalidad de la norma (DGT 30-12-02) que pretendía favorecer la financiación externa e interna. Esta frase también está en la Exposición de Motivos de la Ley 16/2012. Idem la V2211-05, que no admite excepciones hasta transcurrir 10 años!! (se entiende, que se integra el saldo en ese momento, no toda la RR creada). Será pues MUY RECOMENDABLE pasar el saldo RR a los 3 años p.e. a Capital, para evitarlo!!



# 6. INFORMACIÓN EN MEMORIA.

## ■ Memoria 2012

En la Ley 16/2012 no se concreta. Sin embargo, el ICAC en su Consulta n.º 5 y “Pregunta n.º6” dice que:

- a.- En el ejercicio 2013, dentro del plazo legal previsto a tal efecto, el consejo de administración formulará las cuentas anuales del ejercicio 2012 **sin incluir en el balance la rectificación de valores, pero informando en la memoria de la situación en la que se encuentra el proceso de actualización.**

*Curiosidad: En el primer borrador de la Consulta, se decía*

- a.- ..., pero informando en la memoria de las operaciones de actualización que, en esa fecha, esté previsto proponer a la Junta General.

# 6. INFORMACIÓN EN MEMORIA.

## ■ Memoria 2013 y siguientes:

- **La INFORMACION EN LA MEMORIA** viene regulada en el artículo 9.12 de la Ley 16/2012, que obliga a detallar la siguiente información, en tanto los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad:
  - a) *Criterios empleados en la Actualización, con indicación de los elementos afectados en las Cuentas Anuales.*
  - b) *Importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del Balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones.*
  - c) *Movimientos durante el ejercicio de la cuenta “reserva de Revalorización de la Ley 16/2012” y explicación de la causa justificativa de la variación de la misma.*
  
- **CRITERIOS:** Debe entenderse que se refiere especialmente a:
  - Alcance de la actualización. Inmuebles revalorizados (cuáles)
  - Coeficiente k utilizado. 5 años o vida útil según corresponda en cada caso.
  - Otros: Por ejemplo: “No actualizados X elementos o grupos de inmovilizado por ser su valor > mercado”.
  
- **IMPORTE** de:
  - La actualización de los distintos elementos actualizados.
  - Efecto sobre las Amortizaciones del año.

Este es pues un importe GLOBAL. Sin embargo, en la Consulta n.º5 del BOICAC 92 (pregunta 6) el ICAC, añade que “se deberá informar (además) sobre los elementos más significativos objeto de actualización señalando el importe de los mismos “
  
- **MOVIMIENTOS DE LA CUENTA DE RESERVA DE REVALORIZACIÓN 16/2012.**
  - Cabe entender que se refiere a un cuadro de saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final.
  - Pero además, deberá indicarse “la explicación de la causa justificativa” de tales variaciones.

# 6. INFORMACIÓN EN MEMORIA.

## ■ SANCIONES (sólo para Memoria 2013 y siguientes)

Como viene siendo habitual, se recogen duras sanciones, que se consideran GRAVES, para el incumplimiento de estas obligaciones informativas (quizá recaudarán más por ellas que por el gravamen...).

a) **Multa pecuniaria de 200 € por cada dato omitido** para los primeros cuatro años, que pasa a ser de 1000 €. Por suerte, “sólo” puede llegar al 50% de la Reserva de Revalorización (pero si no tributamos al 50%!!). Esta sanción se reduciría por conformidad y pago.

a) **INTEGRACIÓN DEL SALDO DE LA CUENTA DE RESERVA DE REVALORIZACIÓN, A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SI HAY UN INCUMPLIMIENTO SUSTANCIAL.**

Entendemos debe referirse a que no haya mención a la actualización efectuada (?). En tal caso, esta integración en la BI del IS, se efectuará en el primer periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos, sin que pueda compensarse con bases imponibles negativas de otros periodos, que la entidad tuviera pendiente de compensar (si bien no dice nada de la pérdida del propio periodo en el que se hace la integración lo que conduce a que sí permitiría en su caso, dicha compensación).



# 7. Ventajas e Inconvenientes

## VENTAJAS, clasificadas por su naturaleza:

### A) VENTAJAS DE TIPO FISCAL:

- Minoración de Impuesto futuro por la vía de las amortizaciones (siempre que se tengan resultados positivos). Atención a los elementos no amortizables, como Terrenos.
- Minoración del Impuesto en la transmisión de elementos actualizados. Mención a la posible incompatibilidad de la actualización con el 15.9 TRLIS para inmuebles. Debe además preverse que se tendrá beneficio en la transmisión de esos elementos actualizados para que resulte interesante la opción. En todo caso, no opera actualización por encima del valor de mercado.
- Posibilidad de repartir dividendos o transmitir participaciones sin tributación (Socios sociedades)

### B) VENTAJAS DE TIPO FINANCIERO:

- Mejora los ratios del Balance, en tanto se obtiene un mayor valor de los activos y además, un mayor valor del Patrimonio Neto de la empresa, por la Reserva de Revalorización.
- La lectura financiera de los EEFF de la empresa, resulta mucho más favorable de cara a terceros (Bancos, Compañías de seguro de crédito...).
- Mejora en relación al propio aval de la empresa cara a Bancos, Proveedores.

### C) VENTAJAS DE TIPO LEGAL. REEQUILIBRIO PATRIMONIAL.

- La sociedad puede salir de una situación de las previstas en los artículos 363 y 327, gracias a aumentar sus fondos propios.(FP inferiores a la mitad del capital social y PN por debajo de las 2/3 partes del capital social, para el caso de S.A.)
- Podría analizarse su utilidad, antes de presentar una situación de concurso.

### D) VENTAJAS ECONÓMICAS:

- La sociedad tiene un balance más aproximado a la realidad y por tanto, se gana en comparabilidad con otros y eso también, puede reportar ventajas a sus socios, que pueden tener un mayor valor de empresa, a otros efectos: Avaes personales....
- Posibilidad de repartir dividendos futuros.

# 7. Ventajas e Inconvenientes

## INCONVENIENTES, clasificadas por su naturaleza:

### A) INCONVENIENTES DE TIPO FISCAL:

- Coste del gravamen del 5%.** Este pago es además seguro y cierto, contra la probabilidad de recuperarlo en el tiempo. Recordar en el análisis de la opción, actualizar los flujos de retorno. Es mayor que el de 1996: 3%. Puede pagarse sin aprovecharlo.
- Limitación y consecuencias para los activos a actualizar.** En primer lugar, sólo se permite a elementos del I. Material, Inversiones Inmobiliarias y Concesiones Administrativas. No existencias. No ANCDV. Los leasings precisan de la opción de compra posterior.)
- Limitación por coeficiente de financiación.** Minoración del resultado perseguido y dificultad añadida del cálculo.
- La aplicación es sobre todos los activos definidos** y no se puede escoger, salvo por los inmuebles.
- Coste de la aplicación (Cálculo) en la fase inicial.** Costes administrativos y de asesores externos.
- Coste en la fase posterior:** Coste del seguimiento futuro (Memoria...)
- Riesgos tributarios** (ver sanciones previstas).
- Inseguridad jurídica en la deducibilidad de las amortizaciones.** Ejemplo: limitación del 70% este año para las NO PYMES.
- Encarecimiento en otros impuestos.** Efectos en Impuesto sobre el Patrimonio para los socios y I. Sucesiones para herederos y donatarios.

### B) INCONVENIENTES DE TIPO FINANCIERO:

- Decremento de beneficios o Incremento de las pérdidas contables futuras (y fiscales) con las consecuencias evidentes cara a terceros (entonces empeoramos la lecturas de ratios) por el aumento de las amortizaciones.**
- Impactos en la lectura de los EEFF de la empresa, en ejercicios siguientes.**

### C) INCONVENIENTES DE TIPO ECONÓMICO:

- Puede suceder que la empresa incurra en la obligación de someterse a auditoría u otras consecuencias, por el aumento de sus activos o fondos propios.**

# 7. Ventajas e Inconvenientes.

A modo de sinopsis, hemos intentado resumir los distintos casos y perfiles, en supuestos tipo:

Caso	Sociedad	SI	NO	Observaciones
1	<b>Con Beneficios futuros previstos y con deseo de aumentar sus reservas</b> , para mejora de su Balance. También permite distribuciones futuras Reserva Rev.	X		Si el análisis coste del gravamen vs. retorno futuro, resulte favorable, <u>vía la deducción de amortizaciones</u> o por la venta de los elementos (distintos inmuebles) o de las participaciones (si socio Sociedad). También si por dividendos a socio-sociedad.
2	<b>Sin Beneficios futuros previstos</b> o sin que se prevea la venta de elementos distintos inmuebles y sin necesidad de mejorar su Balance		X	Si se prevé la venta de elementos distintos a los inmuebles ( en este caso, ya opera el 15.9 TRLIS), con beneficio, puede resultar conveniente. Ver limitación s/ Consultas 7/1996 por utilización indebida de la Ley.
3	Sin Beneficios futuros previstos o sin que se prevea la venta de elementos distintos inmuebles pero con <b>necesidad de mejorar su Balance a corto plazo</b> , aun a costa de perjudicar lecturas futuras (menos beneficios o más pérdidas)	X		Se da prioridad a la lectura <u>presente</u> del Balance.
4	<b>Con Beneficios futuros</b> pero con activo basado en <b>Terrenos y sólo</b> opta por la posibilidad de <b>aumentar su gasto por amortizaciones</b>		X	No tendría sentido si su motivación es SOLO el gasto deducible por amortizaciones.. <u>Idem por leasings sobre los que no vaya a ejecutar la opción de compra</u> pues obligaría a Retroc Actualiz.
5	Con o Sin Beneficios futuros previstos pero <b>se prevé VENTA elementos actualizables DISTINTOS INMUEBLES y con BENEFICIO</b>	X		La venta de elementos distintos inmuebles, no se beneficiará de la corrección monetaria del artíc 15.9 TRLIS
6	Con Beneficios futuros previstos pero se da prioridad a <b>no castigar resultados futuros o no perjudicar lecturas futuras.</b>		X	Algunas compañías tienen marcados objetivos de sus propietarios, para obtener determinados objetivos de beneficios en el grupo.
7	Sociedad en <b>grave situación patrimonial</b> o que precisa reequilibrar legalmente su situación y lo consigue con la actualización	X		Siempre que el <b>coste del gravamen le sea asumible</b> (el impago invalida). Cierto es que en estos casos, fácilmente nos encontraremos con la limitación del coeficiente K, total o parcial.
8	Sociedad que <b>si prevé su disolución (antes 3/10 años) o duda utilización Reserva Revalorización antes plazo</b>		X	Si hay dudas sobre su no continuidad = No cumplimiento de los 3/10 años o p.e. se prevé vtas con pérdida. Integración a BI del IS RESERVA REVALORIZACIÓN ( no toda, sino hasta su saldo)
9	Sociedad que <b>no tiene claridad sobre las ventajas de la actualización</b> : Será el caso más general.		X	<b>En caso de duda</b> (p.e. por <b>poco impacto</b> o por elementos <b>ya amortizados</b> ) las <b>obligaciones, los riesgos fiscales</b> y el coste del gravamen, análisis y seguimiento, <b>desaconsejan acogerse.</b>

# 8. CALENDARIO.

CALENDARIO DE LA ACTUALIZACIÓN (sociedades con ejercicio natural)	
FECHA	ACTUACIÓN
1/1/2013 a 31/03/2013	FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES DEL EJERCICIO 2012. NO se incluye la Actualización en este Balance cerrado a 31.12.2012. Minina mención en la Memoria.
hasta 30/06/2013	ANÁLISIS de la aplicación de la Actualización a los elementos posibles. Decisión sobre su conveniencia. Propuesta a la Junta
hasta 30/06/2013	APROBACIÓN POR LA JUNTA DE LA ACTUALIZACIÓN PROPUESTA. APROBACIÓN DE LAS CCAA DEL EJERCICIO 2012 (pueden ser distintas)
hasta 30/06/2013	RETROACCIÓN CONTABLE A 1/1/2013 del efecto contable y fiscal de la Actualización (incremento valor activos y cómputo amortizaciones contables + Reserva y deuda por el gravamen) en el momento de su Aprobación por la JUNTA.
hasta 25/07/2013	PAGO DEL GRAVAMEN, <u>JUNTO</u> CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (en aplicación de la interpretación de la DGT)
Años siguientes	SEGUIMIENTOS en Memoria. Menciones en tanto los elementos actualizados estén en el patrimonio de la entidad. Seguimiento de los activos actualizados a efectos de una posible transmisión, deterioro o baja. Limitación en caso de venta con pérdida, etc...
01/01/15	Efecto FISCAL DE LAS AMORTIZACIONES de los activos actualizados
25/07/16	FIN DEL PLAZO DE COMPROBACIÓN por parte de la Administración. Disponibilidad para su aplicación a Ampliación de Capital o Compensación con Resultados Negativos.
31/12/22 (ó 1/1/23)	Posibilidad de APLICAR EL SALDO de la Reserva de Revalorización 16/2012 a Reservas Voluntarias.
31/12/22 (ó 1/1/23)	Posibilidad de DISTRIBUCIÓN a Dividendos, del saldo de la Reserva de Revalorización 16/2012, una vez los elementos que generaron cada parte de ésa Reserva, se hallen totalmente amortizados, o transmitidos, o dados de baja (esto puede generar distribuciones parciales por la situación de cada elemento actualizado).



**GRACIAS POR  
SU ATENCION**